

在日米軍基地内の歳出外資金による機関との取引に係る消費税の取扱い

—— 国税不服審判所平成13年2月13日裁決 ——

渡邊 英之

1 事案の概要

本件は、野菜、果物卸売業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が、在日米軍基地内のレストラン等に野菜等を納入した当該基地内にあるF／購買・契約課及びGとの取引（以下「本件取引」といい、F／購買・契約課及びGを併せて「本件取引先」という。）は、日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約（以下「安保条約」という。）第6条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定（以下「日米地位協定」という。）の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律（以下「所得税等特例法」という。）第7条《消費税法の特例》に規定する免税取引に該当するとして、消費税の確定申告をしたことに対し、原処分庁が、本件取引には同条は適用できず免税取引には該当しないなどとして、消費税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことから、請求人が、その全部の取消しを求めた事案である。

2 裁決のポイント

請求人は、本件取引が、所得税等特例法第7条に規定する免税取引に該当する旨主張する。

しかしながら、本件取引先の法的地位は合衆国政府の歳出外資金による機関であり、本件取引による請求人の課税資産の譲渡等は、所得税等特例法に規定する合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関が合衆国軍隊の用に供するために購入するものには該当しないから、同条に規定する消費税の特例は適用できず免税取引には該当しない。

3 検討

(1) 在日米軍基地内における消費税の課税の対象

我が国では、国内において事業者が行った資産の譲渡等には消費税を課す（消4①^{注1}）こととされているが、ここで、「国内」とは、消費税法の施行地をいう（消2①一）ことから、

我が国の領土は国内となり、我が国の領土内にある在日米軍基地も国内に含まれることとなる。

しかしながら、安全保障の観点から我が国とアメリカ合衆国（以下「合衆国」という。）との間では安保条約が締結されており、同条約には、合衆国は我が国において施設及び区域を使用することを許され、我が国の施設及び区域の使用並びに我が国における合衆国軍隊の地位は、別個の協定により規律される旨規定されている（安保条約6）ことから、同規定に基づき日米地位協定が別途締結されている。そして、同協定には、合衆国軍隊は、合衆国軍隊が我が国において保有し、使用し、又は移転する財産について租税を課されない旨規定されている（地位協定13①）。

また、上記の日米地位協定の実施に当たっては、国内法として所得税等特例法が制定されており、同法及び同法施行令には、事業者が、合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関に対し、合衆国軍隊の用に供するために購入する課税資産の譲渡等を行った場合において、その譲渡等した課税資産が合衆国軍隊の用に供するものであることにつき、合衆国軍隊の権限ある官憲の発給する証明書を一定期間保存している場合には、消費税を免除する旨規定されている（所得税等特例法7、所得税等特例法施行令2）。

したがって、在日米軍基地内の合衆国軍隊及び合衆国軍隊の公認調達機関との取引は、消費税法における免税取引に該当することとなり消費税の課税の対象とはならないが、在日米軍基地内であっても合衆国軍隊及び合衆国軍隊の公認調達機関の機関に該当しない機関との取引については、消費税の課税の対象となる。

さらに、合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関との取引であっても、事業者が合衆国軍隊の権限ある官憲の発給する証明書を一定期間保存していない場合には、免税取引とは認められず消費税の課税の対象となる。

(2)「合衆国軍隊」又は「合衆国軍隊の公認調達機関」の意義

上記のとおり、所得税等特例法第7条には、事業者が、合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関に対し、合衆国軍隊の用に供するために購入する課税資産の譲渡等を行った場合には、消費税を免除する旨規定されているが、同条に規定する「合衆国軍隊」とは、安保条約に基づき我が国にある米国の陸軍、空軍及び海軍をいう旨規定されている（所得税等特例法2②）。

また、同条にいう「合衆国軍隊の公認調達機関」とは、合衆国政府の予算によって、合衆国軍隊全体のために契約を締結し、軍用物資を調達することを専管する軍の機関を指称するものをいい、同法第2条《定義》第4項に規定する「軍人用販売機関等」は、これに含まない旨、

✓ 注） 本稿における法令等の略称及び符号は、次のとおりである。

消＝消費税法

1, 2＝条番号

①, ②＝項番号

一, 二＝号番号

(a), (b)＝号記号

昭和35年9月27日付間消3-18《駐留軍用揮発油に対する揮発油税および地方道路税の免除等の取扱について》の国税庁長官通達（以下「本件通達」という。）に定められている。

ここで、「軍人用販売機関等」とは、日米地位協定第15条第1項(a)に規定する、合衆国の軍当局が公認し、かつ、規制する海軍販売所、ピー・エックス、食堂、社交クラブ、劇場、新聞その他の歳出外資金による諸機関をいい（所得税等特例法2④、日米地位協定15①(a)）、「歳出外資金による機関」とは、合衆国政府の機関であって、その機能継続のために毎年の若しくはその他の予算配賦を受けず、かつ、その収入を国庫の歳入に納付することを要求されていないものを指すとされている。そして、同機関においては、その運営のための購入は、合衆国軍隊の構成員、軍属、若しくはこれらの家族の利用に供する福利厚生活動のためのものであり、かつ、国家予算の配賦を受けずに徴収する料金によって独立採算制により維持されていることから、同機関は、我が国の国立大学法人における生活協同組合あるいは国家公務員共済組合等に類似した活動を行う機関とみることができよう。

さらに、本件通達には、同条にいう「合衆国軍隊の用に供するために購入するもの」とは、合衆国軍隊が直接その団体活動の用に供する目的で購入し、かつ、その経費が合衆国政府の予算または日本国政府が合衆国政府の支出に充てる経費から支払われるものを指すのであって、合衆国軍隊の構成員、軍属若しくはこれらの者の家族が使用するために購入するもの及び軍人用販売機関等がその管理、維持のため購入するものは含まない旨定められている。

したがって、所得税等特例法第7条の対象となる機関は、合衆国軍隊及び軍人用販売機関等の歳出外資金による機関を除いた合衆国軍隊の公認調達機関となる。

ここで、問題となるのは、本件通達の規定が所得税等特例法第7条の解釈に適用できるか否かであろう。本件通達の規定は、所得税等特例法第10条《揮発油税法及び地方道路税法の特例》第1項第1号で用いられる用語の意義について定めたものであり、本件通達の制定当時には消費税法が制定されていなかったのであるから、本件通達の規定を消費税の規定として流用することについては疑問が残るところである。しかしながら、法令解釈のために、上級官庁である国税庁から国税庁長官名で下級官庁である国税局に対して国税局長あてで発遣される通達は、租税法の法源として位置付けられているものではなく、法令の解釈・適用を統一し適正・公平な課税を実現することを目的とするものであるから、本件通達を税目の異なる消費税について直接適用することはできないとしても、本件通達の意味内容が妥当であれば、その意味内容に沿って解釈することを妨げるものではないと解される。

(3)「合衆国軍隊の権限ある官憲」の意義

前述のとおり、合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関との取引であっても、事業者が合衆国軍隊の権限ある官憲の発給する証明書を一定期間保存していない場合には、免税取引とは認められず消費税の課税の対象となる。

ここで、問題となるのは、「合衆国軍隊の権限ある官憲」の意義である。当該意義について、法令及び通達等には規定がないことから、その意義についての検討が必要である。この点について、一般に、外部の事業者と契約を締結する権限を有する者は当該組織の代表者になることから、「合衆国軍隊の権限ある官憲」とは、形式的には当該在日米軍基地の司令官になるというべきであるが、日常的な取引についてまで司令官が関与することはなく、米軍内部の規定によって契約を担当する然るべき管理者に権限が移譲されているものと思われる。

したがって、「合衆国軍隊の権限ある官憲」とは、米軍内部の規定によって契約締結の権限が司令官から移譲されている者とすべきであるが、外部の事業者が契約を締結する際には、米軍の契約担当者に権限が移譲されているか否かを確認することは困難であり、そもそも契約する相手方が合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関に該当するか否かを確認する必要もあることから、実務において問題が発生することがないように、税務当局は通達等によって何らかの指針を示すべきであろう。

(4) 本裁判の判断

本件審査請求の争点は、本件取引が所得税等特例法第7条に規定する免税取引に該当するか否かにあるとして、次のような判断が示されている。

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び国税不服審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件基本契約書の様式は、AF FORM（空軍様式）2209であり、その表題には、「NONAPPROPRIATED FUND ORDER FOR SUPPLIES OR SERVICES」と記載されており、歳出外資金による購入契約書であること。

(ロ) また、本件変更契約書の様式は、STANDARD FORM（標準様式）30であり、その「ACCOUNTING AND APPROPRIATION DATA」欄には、「Nonappropriated Funds（歳出外資金）」と記載されていること。

(ハ) F 財政部副支配人 T 及び同購買・契約課コントラクティングオフィサーズ U は、当審判所に対し、要旨次のとおり答述していること。

A F は、以前は W MWR（Morale, Welfare, and Recreation（福利厚生部））という名称であった。

そのうち、RESOURCE MANAGEMENT FLIGHT/SVF は、人的・備品・コンピュータ等の調達及び財政管理を行っており、購買・契約課が、歳出外資金に係る契約担当部署である。購買・契約課で使用している契約書の様式は、AF FORM 2209 である。

B 購買・契約課納品先であるクラブ等に関する発注には、歳出資金と歳出外資金による

ものがあり、これらは独立運営といえども歳入が少ない部分については、一定の枠の範囲内で、歳出資金のサポートが行われる。

例えば、軍人用体育館の運営（体育館の建設資金やアスレチックの器械購入）は歳出資金で行うが、その中にあるジュース・バーの費用は歳出外資金で行う。

歳出資金を管理するのは、RESOURCE MANAGEMENT FLIGHT の APF MANAGEMENT で、軍人がその任務にあたっている。

(二) 防衛施設庁施設区域整備対策本部企画室 X 移設第 3 係長及び Y 防衛施設局 Z 渉外広報係長は、国税不服審判所に対し、要旨次のとおり答述していること。

A 日本国政府がアメリカ合衆国政府のために支出する費用は、主に施設建築費、水道光熱費、訓練移転費、日本人従業員の給料等に使われている。

B これらの契約及び支出手続は、すべて日本国政府側で行っている。

ロ 関係法令等について

(イ) 米国空軍規則等について

A 1986 年（昭和 61 年）12 月 15 日付米国空軍規則 172-1 の 1 巻 11 章及び同年 9 月 26 日付同規則 215-5 の改定で 1994 年（平成 6 年）10 月 28 日付米国空軍命令 65-106 は、福利厚生計画に基づき、歳出外資金（Nonappropriated Fund）による諸機関が行う福利厚生活動に対して合衆国議会による歳出資金（Appropriated Fund）の支援が行われる旨規定している。

B 米国陸軍規則 60 及び米国空軍規則 147 の一連の規則によると、G は、ピー・エックス（陸軍基地内の売店）やビー・エックス（空軍基地内の売店）を運営し、米国陸軍・空軍関係の軍人、軍属及びこれらの家族に商品とサービスを提供している。その法的地位は、合衆国政府の歳出外資金による機関であり、その契約は、合衆国の契約であるところ、その資金は、合衆国議会の歳出によるものではない旨規定している。

C 1991 年（平成 3 年）5 月 30 日付米国空軍規則 176-9 の改定で 1994 年（平成 6 年）10 月 21 日付の米国空軍マニュアル 64-302 は、歳出外資金による契約には、AF FORM 2209 を使用し、契約の変更又は修正の際には、STANDARD FORM 30 を使用する旨規定している。

(ロ) 消費税法の免除に関する規定について

消費税の免除に関する規定は、〔1〕事業者の課税資産の譲渡等が、合衆国軍隊は合衆国軍隊の公認調達機関に対して合衆国軍隊が直接その団体活動の用に供する目的で購入し、かつ、合衆国政府の予算または日本国政府が合衆国政府の支出に充てる経費から支払われること、〔2〕合衆国軍隊の権限ある官憲の発給する証明書で当該課税資産の譲渡等がこれらの用に供されたものであることを証明するものを一定期間保存することの二つの

要件を満たすことで、適用を受けることができるものと解するのが相当である。

ハ 本件取引への所得税等特例法第7条の適用について

請求人は、本件取引は、本件基本契約書及びFの構成状況から、所得税等特例法第7条第1項に規定する合衆国軍隊そのものとの取引であることは明らかであり、消費税が免除となる旨主張する。

そこで、上記イの事実を上記ロの規定に照らして判断すると、次のとおりである。

(イ) F／購買・契約課との取引について

Fは、以前はW MWR (Morale, Welfare, and Recreation (福利厚生部)) という名称であり、請求人の取引先であるF／購買・契約課は歳出外資金に係る契約担当部署である。

そして、購買・契約課納品先は、合衆国軍隊の構成員、軍属、若しくはこれらの家族の利用に供する福利厚生活動のための諸施設であり、また、本件取引に際してF／購買・契約課と取り交わした本件基本契約書の様式はAF FORM 2209で、その表題には、「NONAPPROPRIATED FUND (歳出外資金)～」と記載されている。

このことからすれば、F／購買・契約課と請求人との取引は、合衆国軍隊が直接その団体活動の用に供する目的によるものではなく、かつ、その購入資金は、歳出外資金によるもので、F／購買・契約課は、合衆国政府の機関(軍の一部)ではあるが、合衆国政府の予算によって、合衆国軍隊全体のために契約を締結し、軍用物資を調達することを専管する合衆国軍隊の公認調達機関とはいえないこととなる。

そうすると、F／購買・契約課との取引による請求人の課税資産の譲渡等は、所得税等特例法第7条第1項第1号に規定する合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関が合衆国軍隊の用に供するために購入するものには該当しないと解するのが相当である。

(ロ) Gとの取引について

上記ロの(イ)のBのとおり、Gは、ピー・エックス(陸軍基地内の売店)やビー・エックス(空軍基地内の売店)を運営し、米国陸軍・空軍関係の軍人、軍属及びこれらの家族に商品とサービスを提供しており、その法的地位は、合衆国政府の歳出外資金による機関であるから、Gとの取引も上記(イ)と同様に所得税等特例法第7条第1項第1号に該当しないと解するのが相当である。

ニ 請求人のその他の主張について

(イ) 本件免税証明書について

請求人は、本件免税証明書については、権限ある官憲の発給するものに該当し、かつ、原処分庁の調査官に提示したことは、所得税等特例法第7条第2項及び所得税等特例法施行令第2条に規定する保存の要件を満たしている旨主張するが、本件取引は、上記ハのと

おり、同法第7条第1項第1号に規定する免税取引に該当しないことは明らかであり、本件免税証明書の効力を判断するまでもなく、この点に関する請求人の主張は採用できない。

(ロ) 本件通達について

請求人は、合衆国の公認調達機関の意義について、本件通達は揮発油税法及び地方道路税法の特例に用いられるのが本来の趣旨であり、消費税の特例である所得税等特例法第7条第1項について適用すべきでない旨主張するが、法律の条文解釈に当たっては別段の規定がない限り使用されている語句については同義語であるとするのが通念であり、原処分の本件通達の引用は適正と認められ、請求人の主張は採用できない。

(5) 本裁判についての評価

本裁判において示された、本件取引は所得税等特例法第7条に規定する免税取引には該当しないとの判断は、妥当といえよう。

ただし、上記(4)のニの(イ)の本件免税証明書については、上記(4)のハのとおり、本件取引が所得税等特例法第7条第1項第1号に規定する免税取引に該当しないことは明らかであることから、その効力を判断する必要はないのではあるが、本件免税証明書は合衆国の機関に雇用された民間人によって作成されており、権限ある官憲が発給した証明書となるか否かについては基本的には検討が必要である。前述のとおり、証明書を作成した者に権限が移譲されていたか否かについては、米軍内部の規定を確認する必要があることから、今後、類似の事案が発生した際には、上記の規定の内容を確認して判断する必要があるのではないかと思われる。

また、上記(4)のニの(ロ)の本件通達の適用については、そもそも本件通達の意味内容が妥当であるか否かについて判断すべきであり、本件通達の意味内容が妥当であることから、税目の異なる消費税についても、その意味内容に沿って解釈すべきであるとの判断を示すべきであったといえよう。

なお、在日米軍基地内の歳出外資金による機関との取引に関する裁判事例としては、本裁判が、現時点において唯一の公表裁判であることから、本裁判は今後の参考となる事例として評価できるものと思われる。

参考文献

国税不服審判所ホームページ

公表裁判事例要旨—消費税法関係—免税取引 <http://www.kfs.go.jp/service/MP/05/0203000000.html>

裁判事例集 No. 61 647 頁 <http://www.kfs.go.jp/service/JP/61/49/index.html>